Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 32151 du rôle
Inscrit le 5 mars 2013

Audience publique du 29 janvier 2014

Recours formé par
Monsieur ..., … (Allemagne)
contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32151 du rôle et déposée le 5 mars 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Marc Kleyr, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à D-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation :

- du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2007, émis le 21 mars 2012 ;
- du bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2007, émis le 21 mars 2012 ;
- d'une décision implicite du directeur de l'administration des contributions directes de rejet d'une réclamation du 31 mai 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 juin 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 1er juillet 2013 par Maître Marc Kleyr au nom et pour le compte de Monsieur .... ;

Vu le mémoire en réplique « *rectificatif* » déposé au greffe du tribunal administratif le 3 juillet 2013 par Maître Marc Kleyr au nom et pour le compte de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 16 août 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Tom Kerschenmeyer, en remplacement de Maître Marc Kleyr, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 janvier 2014.

Par un courrier du 31 mai 2011, le bureau d'imposition Luxembourg 8, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », s'adressa à Monsieur ... sur le fondement du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et l'informa, par rapport à la déclaration de l'impôt visant l'année 2007, de ce qui suit :

«*IMPOT SUR LE REVENU 2007 :*

Vos opérations d'achat et de vente d'immeubles sortent du cadre de la gestion normale du patrimoine privé. Les critères de l'art. 14 LIR étant remplis, votre activité est à considérer comme activité commerciale. Par conséquent, tout immeuble acheté même en vue d'une location temporaire, est à considérer comme bien investi par destination et à inclure au capital d'exploitation.

Bénéfice commercial :

Commissions touchées		...
....	*Prix de vente*	...
	Prix d'acqu.	...
	Frais d'acte	...
...	*Prix de vente*	...
	Prix d'acqu.	...
	Frais d'acte	...
...	*Pris de vente*	...
	Prix d'acqu.	...
	Frais d'acte	...
...	*Prix de vente*	...
	Prix d'acqu.	...
	Frais d'acte	...
Restitutions	*droits d'enregistrement*	...
	Surtaxe communale	...
Bénéfice commercial		...

Factures ... non déductibles sans preuve de paiement.
ICC à payer ... €

Suite aux changements opérés le revenu imposable ajusté s'élève à ... € et l'impôt total dû à ... €. »

Par un courrier de la fiduciaire ... du 24 juin 2011, Monsieur ... prit position par rapport à cette lettre.

Le 21 mars 2012, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... le bulletin de l'impôt sur le revenu visant l'année d'imposition 2007, ci-après désigné « le bulletin IR », tout en précisant que le bulletin diffère de la déclaration d'impôt sur les points suivants :

« *Imposition suivant lettre du 31.5.2011*
Déduction des frais ... « Konzept + Projektentwicklungsberatung. »
Frais « Portfoliokauf + Exitstrategieentwicklung » ne concernent pas l'activité d'agent immobilier et sont considérés comme frais privés. »

Le même jour, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... le bulletin de l'impôt commercial communal, ci-après désigné par « le bulletin ICC », tout en précisant, sous la rubrique « *Détail concernant l'établissement de la base d'assiette globale* » ce qui suit :

« *Imposition suivant lettre du 31.5.2011*
Déduction suppl. frais ... « Konzept + Projektentwicklungsberatung»

Frais « Portfoliokauf + Exitstrategieentwicklung » ne concernent pas l'activité d'agent immobilier, et sont considérés comme frais privés. »

Par un courrier du 31 mai 2012, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

A défaut de réponse du directeur, Monsieur ... a, par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 5 mars 2013, introduit un recours en réformation, sinon en annulation contre le bulletin IR, le bulletin ICC et contre une décision implicite de rejet de sa réclamation se dégageant du silence du directeur.

A titre liminaire, il convient de noter que le demandeur a en date du 1er juillet 2013 déposé un mémoire en réplique, tandis que le 3 juillet 2013, il a déposé un mémoire en réplique rectificatif. Au dispositif du mémoire rectificatif, le demandeur précise que ce mémoire remplace celui du 1er juillet 2013, de sorte qu'il y a lieu d'admettre que le seul mémoire à prendre en considération est celui du 3 juillet 2013 et que celui du 1er juillet 2013 est à écarter des débats.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre la décision qui a fait l'objet d'une réclamation dans l'hypothèse où aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

Si la réclamation du 31 mai 2012 mentionne en introduction seulement le bulletin IR, il convient, au regard de la formulation générale employée tant dans la motivation de la réclamation, que dans l'intitulé, qui vise de manière générale l'« *imposition 2007* », que la réclamation a porté à la fois sur le bulletin IR et le bulletin ICC.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre les bulletins IR et ICC, recours qui est encore recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

En revanche, c'est à juste titre que le délégué du gouvernement a conclu à l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé contre une décision implicite de refus dégagée du silence gardé par le directeur suite à la réclamation introduite par Monsieur ....

En effet, le recours introduit contre une décision implicite de refus du directeur est irrecevable, étant donné que l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996, précitée, qui dispose que : *« Lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas. »*, impose que le recours en cas de silence du directeur suite à une réclamation est à adresser à l'encontre de la décision qui a fait l'objet du recours, c'est-à-dire en l'occurrence à l'encontre des bulletins IR et ICC de l'année 2007, et non pas à l'encontre d'une décision implicite de refus du directeur. Il s'ensuit que le recours pour autant qu'il est dirigé contre le silence du directeur qui impliquerait une décision implicite de refus est à déclarer irrecevable.

Un recours en réformation étant prévu en la présente matière, il n'y pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

En revanche, il est loisible au demandeur d'invoquer, même dans les matières où il existe un recours en réformation, des moyens d'annulation tel que le fait le demandeur en invoquant, à titre subsidiaire, deux moyens d'annulation fondés sur une violation des articles 205, paragraphe 3 et 211, paragraphe 2 AO. Si les dispositions invoquées par le demandeur relèvent de la légalité externe des bulletins déférés et si, en principe, il appartient au tribunal de procéder d'abord à l'examen de la légalité externe de la décision avant de procéder à celui de la légale interne, dans la mesure où le demandeur a expressément choisi d'invoquer ces dispositions dans un ordre plus subsidiaire, le tribunal est tenu de respecter l'ordre de subsidiarité ainsi choisi.

A l'appui de son recours, le demandeur expose qu'il aurait réalisé au courant de l'année 2007 cinq opérations d'achat et de vente d'immeubles lui ayant procuré un bénéfice brut de … €.

Par rapport à ce bénéfice, il aurait fait valoir comme dépenses d'exploitation les frais résultant de deux factures émises le 7 mai et 18 décembre 2007 par la société luxembourgeoise ... sàrl, ci-après désignée par « la société ... », ayant facturé, pour la période de février à avril 2007 et de juin à décembre 2007, les prestations suivantes :

- *Exitstrategieentwicklung* 16.300 € hors TVA (facture du 7 mai 2007)
- *Projektentwicklungsberatung* 10.400 € hors TVA (facture du 7 mai 2007)
- *Beratung bezüglich Portfoliokauf* 25.070 € hors TVA (facture du 18 décembre 2007)
- *Konzeptentwicklung für Mieterbetreuung* 10.300 € hors TVA (facture du 18 décembre 2007).

Il souligne que le bureau d'imposition aurait accepté la déductibilité des postes *Projektentwicklungsberatung* pour 10.400 € hors TVA et *Konzeptentwickulung für Mieterbetreuung* de 10.300 € hors TVA, tandis que les deux autres postes n'auraient pas été acceptés.

En droit, le demandeur se prévaut de l'article 45 de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par « LIR ».

En se référant à une jurisprudence du tribunal administratif du 28 juin 2000 (n° 11553 du rôle), le demandeur soutient, tout en admettant qu'en principe la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable, que dans l'hypothèse où une apparence d'une réalité économique d'une opération sous-jacente à des dépenses aurait été rapportée, il incomberait au bureau d'imposition de faire état d'indices suffisamment concrets pour ébranler cette apparence.

Il fait valoir qu'au courant de l'année 2007 il n'aurait eu au Luxembourg aucun autre revenu que celui provenant de son activité d'agent immobilier et celui provenant des cinq opérations d'achat et de vente d'immeubles qui ont été déclarées dans le cadre de sa déclaration d'impôt. Par le fait de qualifier ces revenus comme revenus provenant de l'activité

commerciale, l'administration fiscale aurait admis que pendant cette année il n'aurait eu aucune activité privée et notamment aucune activité de gestion de fortune privée.

Il fait valoir que dans la mesure où en 2007 il serait devenu plus actif dans le négoce d'immeubles, il se serait fait conseiller pour l'acquisition d'un portefeuille immobilier tout comme pour la stratégie de sortie par Monsieur ... de la société ....

En produisant les factures afférentes, il n'aurait pas seulement rapporté la preuve de l'existence matérielle des dépenses, mais il aurait encore établi la relation économique avec les revenus visant l'année 2007. Il donne à considérer quel les dépenses litigieuses seraient nécessairement liées à son activité d'agent immobilier ou à son activité d'achat et de vente d'immeubles puisqu'il déclare ne pas avoir eu d'autres revenus. Il fait encore valoir qu'il serait étonnant que l'administration ait admis comme déductible une partie des factures des 7 mai et 18 décembre 2007, sans pour autant donner une explication à ce sujet.

A titre superfétatoire, le demandeur souligne que les revenus provenant des factures litigieuses auraient été déclarés par la société ... dans les livres comptables comme des revenus et feraient l'objet d'une imposition.

Le délégué du gouvernement répond que les revenus provenant d'opérations d'achat et de vente et de la mise en location d'immeubles auraient dans leur intégralité été déclarés par le demandeur sous la rubrique de revenus nets divers, tandis que le bureau d'imposition aurait requalifié l'ensemble des opérations immobilières en activités commerciales.

Il fait valoir que le bureau d'imposition aurait refusé la déductibilité des deux postes litigieux des factures précitées au motif que le paiement effectif de ces deux factures serait douteux, tout en soulignant que la preuve contraire n'aurait pas été rapportée.

Le délégué du gouvernement fait ensuite valoir qu'en ce qui concerne la nature des services facturés, les factures n'indiqueraient pas l'objet ou la teneur exacte, ni le nombre des heures prestées afin de venir à bout des projets. Par ailleurs, aucune preuve du paiement des factures ne serait produite, de sorte qu'il met en doute tant la réalité des frais que leur relation matérielle avec l'activité du demandeur.

Il souligne encore que le demandeur, à côté de son activité d'agent immobilier pour son propre compte, serait associé et gérant de la société ... et soutient qu'en l'espèce il pourrait être présumé qu'en réalité le demandeur se serait consulté soi-même.

Il précise ensuite que la société ... aurait, à deux reprises, déposé un bilan clôturé au 31 décembre 2007 ensemble avec toutes les pièces à l'appui, à savoir une fois sous forme d'un bilan initial le 18 novembre 2008, et une deuxième fois sous forme d'un bilan rectificatif le 20 mai 2010, et que la différence pécuniaire entre les deux actifs nets investis se chiffrerait au montant de 62.070 €, correspondant exactement à la somme hors TVA des factures litigieuses. S'y ajouterait que le montant en question aurait été comptabilisé au poste « *créances* », de sorte qu'il conviendrait d'admettre que les factures n'ont pas encore été acquittées.

Le délégué du gouvernement estime que les apparences laisseraient penser que les deux factures auraient été émises, nonobstant leur date d'établissement, seulement après que le demandeur s'est aperçu de la possibilité de se procurer un avantage pécuniaire en transférant au sein de « *sa société* » le fardeau de la redevance des impôts dus par lui en personne. Il soutient que la motivation à la base de l'établissement des deux factures litigieuses résiderait non pas dans des raisons de nature commerciale, mais avant tout dans des raisons de nature

fiscale, à savoir l'existence d'un taux d'imposition progressif en ce qui concerne le barème applicable aux personnes physiques comparé au taux d'imposition stagnant pour les collectivités. La partie étatique se prévaut dès lors dans ce contexte des dispositions des paragraphes 5 et 6 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « StAnpG ».

Enfin, le délégué du gouvernement donne à considérer que le demandeur s'est servi du mode simplifié de détermination du bénéfice en exécution de l'article 18, alinéa 3 LIR tel qu'instauré et défini par le règlement grand-ducal du 3 décembre 1969 instituant un mode simplifié de détermination du bénéfice en exécution de l'article 18, alinéa 3 LIR, de sorte que les dispositions de l'article 108 LIR seraient impérativement à respecter en procédant à la détermination du bénéfice imposable au cours d'une année d'imposition déterminée. Dès lors, eu égard aux dispositions de l'article 108 LIR, ensemble le fait que les factures n'auraient pas été payées, la déduction des frais litigieux ne serait pas matériellement possible.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur soutient, en ce qui concerne la véracité des factures, qu'il aurait été conseillé par Monsieur ... de la société ... afin d'élargir à court terme son portfolio immobilier pour le revendre par la suite. Au préalable, une stratégie de sortie aurait été développée dans le but de vendre les immeubles en en tirant un bénéfice et il aurait pareillement été conseillé par la suite pour les futures acquisitions immobilières afin de réaliser cette stratégie de sortie. Il fait valoir que la véracité des deux factures litigieuses serait prouvée à suffisance par les pièces produites à l'appui du présent recours. Il donne encore à considérer que l'administration fiscale partagerait la véracité des factures puisqu'elle aurait accepté en tant que dépenses d'exploitation deux des postes figurant auxdites factures.

En ce qui concerne la question de la déductibilité des factures, le demandeur fait valoir que la *Exitstrategieentwicklung* et la *Beratung bezüglich Portfoliokauf* lui aurait permis d'effectuer des opérations plus éclairées sur son portefeuille immobilier avec une espérance de gain plus élevée. Il s'ensuivrait que les frais exposés contribueraient directement à l'acquisition et à la conservation du revenu provenant de son activité professionnelle et ne profiteraient ainsi qu'à sa profession d'agent immobilier.

Il conteste qu'il s'agisse de dépenses de train de vie privée au sens de l'article 12 LIR et donne à considérer que les hypothèses dans lesquelles les frais de conseil immobilier sont à qualifier de dépenses relevant du train de vie privée seraient exceptionnelles. Il serait évident qu'il ne se serait pas fait conseiller pour un immeuble privé, mais pour un portefeuille immobilier relevant manifestement de son activité professionnelle. Dans la mesure où tous ses revenus proviendraient de son activité professionnelle, par la force des choses les dépenses effectuées ne seraient pas liées à une activité privée.

En toute hypothèse, l'administration n'aurait pas prouvé que les dépenses litigieuses relèvent de son train de vie privée.

Il reproche encore à l'administration de se prêter à un contrôle d'opportunité de ses dépenses professionnelles malgré la jurisprudence du tribunal administratif consacrant le principe de non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises.

Le demandeur reproche encore une double imposition à l'administration fiscale dans la mesure où les revenus provenant des factures des 7 mai 2007 et 18 décembre 2007 auraient été déclarés dans les livres et comptes de la société ... et feraient ainsi l'objet d'une imposition. D'ailleurs, par une lettre du 18 juin 2013, l'administration fiscale aurait majoré les recettes de

la société … d'un montant de 62.070 €, de sorte que la société ... serait, d'un côté, imposée pour les recettes, tandis que l'administration refuserait la reconnaissance de ces mêmes sommes comme frais déductibles.

Le demandeur soutient ensuite que les conditions de l'abus de droit ne seraient pas remplies puisqu'il ne chercherait ni à contourner l'objectif de la loi, ni à établir des constructions juridiques pour des raisons purement fiscales, tout en soulignant que l'objectif des conseils lui donnés aurait été d'ordre économique et se serait manifesté par un bénéfice commercial considérable réalisé par lui et en soulignant encore que les frais de conseil immobilier n'échapperaient pas à l'administration puisqu'ils auraient été imposés à titre de bénéfice commercial de la société ....

Le demandeur conteste que sa comptabilité serait entachée d'irrégularités et soutient enfin que la possibilité de tenir une comptabilité simplifiée n'existerait que pour les contribuables exerçant une profession libérale mais non pas pour les commerçants.

Dans son mémoire en duplique, le délégué du gouvernement expose que les factures litigieuses seraient susceptibles de prêter à confusion dans la mesure où, d'une part, le demandeur semblerait dépenser des sommes non négligeables pour des services non seulement prestés par une société dont il serait l'associé et le gérant, mais encore qui s'avéreraient relever exactement d'un domaine dans lequel il se targuerait lui-même de la qualité de spécialiste et d'expert, en renvoyant à cet égard au site internet de la société ... et plus particulièrement à la description du profil professionnel du demandeur, d'une part, et de celui de Monsieur ..., d'autre part. Le délégué du gouvernement en conclut que la raison de cette action serait de nature purement fiscale. Il soutient qu'il se dégagerait en effet des explications fournies sur le site internet précité que ce serait le demandeur lui-même et non pas son co-associé qui s'occuperait de manière prépondérante des domaines *Exitstrategieentwicklung*, *Projektentwicklungsberatung*, *Beratung bezüglich Portfoliokauf* et *Konzeptentwicklung für Mieterbetreuung*, de sorte qu'il s'avérerait manifeste qu'à travers les factures litigieuses, le demandeur se serait conseillé lui-même, tout en renvoyant encore aux mentions figurant dans l'acte de constitution de la société ... où Monsieur ... est désigné comme étant *Diplombetriebswirt,* tandis que le demandeur afficherait la qualité de *Diplombetriebswirt Schwerpunkt Immobilienwirtschaft*.

Le délégué du gouvernement conteste l'affirmation du demandeur qu'il ne pourrait pas recourir à la méthode simplifiée de détermination du bénéfice tel qu'instauré par l'article 18, alinéa 3 LIR, mais soutient que ledit article, figurant parmi les dispositions de la LIR se rapportant explicitement à l'établissement du bénéfice commercial des commerçants, serait applicable pour les commerçants. Il en déduit que les dépenses litigieuses ne pourraient faire l'objet de déduction au titre de l'année litigieuse puisque le demandeur n'aurait pas procédé au règlement des factures. Admettre le contraire équivaudrait à priver le mode simplifié de détermination du bénéfice de toute raison d'être pour avoir ébranlé une de ses caractéristiques fondamentales.

Quant au reproche du demandeur à l'égard de l'administration fiscale d'avoir, d'une part, refusé la déductibilité des factures litigieuses et, d'autre part, imposé la société ... à hauteur des revenus provenant de ces mêmes factures, le délégué du gouvernement souligne que ce serait le demandeur lui-même qui aurait expressément tiré l'attention du bureau d'imposition sur le fait qu'il aurait omis de déclarer les factures litigieuses au niveau de la comptabilité de sa société. Il souligne encore que dans l'hypothèse où le recours est rejeté par le tribunal, les rectifications seraient effectuées pour ce qui est de l'imposition en relation avec les factures d'un montant de 62.070 € au niveau de la société ....

Si le demandeur est d'accord pour qualifier le bénéfice provenant d'opérations immobilières réalisé en 2007 de bénéfice commercial, les parties sont en litige sur la qualification de deux postes de deux factures que le demandeur entend déduire au titre de frais d'exploitation, en l'occurrence le poste de *Exitstrategieentwicklung* résultant d'une facture du 7 mai 2007 et le poste *Beratung bezüglich Portfoliokauf* résultant d'une facture du 18 décembre 2007.

Aux termes de l'article 45 (1) LIR *« Sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise ».*

Pour qu'une dépense puisse être qualifiée comme dépense d'exploitation au sens de l'article 45 (1) LIR et être déductible en tant que telle, il faut qu'elle ait sa cause exclusivement dans l'exploitation du commerce.

S'il est vrai que, tel que cela a été relevé par le demandeur, le contribuable reste en principe juge de l'opportunité des dépenses à engager, il lui incombe toutefois d'établir le lien causal exclusif entre l'activité de l'entreprise et la dépense engagée (trib. adm. 28 juin 2000, n° 11553 du rôle).

En l'espèce, la partie étatique met en question la cause exclusivement professionnelle des dépenses litigieuses en reprochant au demandeur d'avoir recouru à des conseils dont il n'aurait pas eu besoin vu ses propres qualifications, et en mettant ainsi en substance en doute tant la réalité de la prestation facturée que la cause économique des frais en soutenant que les factures litigieuses n'auraient pas été générées dans le but exclusif de l'exercice de sa profession commerciale, mais dans le but de tirer un avantage fiscal par le fait de déduire des frais de conseil d'une société dans laquelle le demandeur est lui-même associé pour ainsi réduire sa propre charge fiscale.

Le paragraphe 5 StAnpG, sur lequel le délégué du gouvernement se fonde pour contester la déductibilité des sommes litigieuses, dispose que « *(1) Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen (zum Beispiel die Beibehaltung eines Scheinwohnsitzes) sind für die Besteuerung ohne Bedeutung* […]».

Le paragraphe 6 StAnpG, sur lequel le délégué du gouvernement se fonde par ailleurs, dispose que « *(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden. (2) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären* […] » et reflète ainsi le principe de l'appréciation d'après les critères économiques en matière fiscale[1], et règle le détournement abusif des dispositions légales de leur objectif premier en vue de bénéficier par des constructions artificielles d'avantages fiscaux injustifiés et non voulus par le législateur[2].

La théorie de l'abus de droit permet à l'administration d'écarter des constructions juridiques ou opérations motivées exclusivement par des fins fiscales, non motivées par des considérations économiques.

---

[1] cf. Etudes fiscales 81/82/83/84/85, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, page 120

[2] cf. Etudes fiscales 2000, Glossaire de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, page 18

La jurisprudence allemande par rapport au paragraphe 42 AO allemand, disposition ayant remplacé l'ancien paragraphe 6 StAnpG, retient l'hypothèse d'un «*Gestaltungsmissbrauch*» « *wenn die gewählte rechtliche Gestaltung, gemessen an dem erstrebten Ziel, unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nicht steuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist* ».[3]

Le critère essentiel qui permet dès lors de distinguer l'abus au sens du paragraphe 6 StAnpG de l'hypothèse du bénéfice légitime d'un avantage fiscal est en particulier la vérification d'une motivation autre que fiscale du recours à une certaine construction ou opération.

La partie étatique soutenant en substance que le demandeur ferait valoir des frais relatifs à des conseils qu'il aurait pu, au regard de ses propres qualifications professionnelles, se donner lui-même et en insistant sur l'absence de preuve du paiement des factures, il y a lieu d'admettre que ces contestations relèvent tant de la remise en cause de la réalité de l'opération à la base des factures litigieuses, partant du paragraphe 5 StAnpG, que de la remise en cause du but économique à la base de ces factures, partant du paragraphe 6 StAnpG.

Tout d'abord, en ce qui concerne le paragraphe 6 StAnpG, il convient dès lors d'examiner en l'espèce, au regard de la définition de l'abus au sens de cette disposition telle qu'elle a été retenue ci-avant, si l'opération critiquée par la partie étatique, à savoir le recours à un contrat d'entreprise portant sur des services de conseil engendrant des frais que le demandeur entend déduire à titre de frais d'exploitation, dont la réalité est par ailleurs mise en doute, est motivée par des considérations économiques, ou si, au contraire, elle a eu pour seul objectif la réduction de la charge fiscale du demandeur, et partant des raisons purement privées.

A cet égard, il convient de relever que dans la mesure où le demandeur invoque des dépenses d'exploitation susceptibles de réduire sa charge fiscale, il lui appartient, en application de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », d'établir la réalité de l'opération à la base des factures litigieuses et l'existence d'une motivation autre que fiscale à la base de cette opération.

Toutefois si, ainsi, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable, il n'en reste pas moins que la preuve des déclarations ne peut, en vertu du paragraphe 171 AO précité, être exigée par le bureau d'imposition que dans la limite de ce qui est raisonnable (« *soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann* »).

Il est certes exact que le recours, par une personne se lançant dans une activité d'achat et de revente d'immeubles, au conseil d'une tierce personne afin d'organiser son activité de telle manière à optimiser les bénéfices n'est pas critiquable en soi, de sorte que les factures en tant que telles créent par rapport à l'activité du demandeur une apparence de réalité et motivation économique des dépenses que le demandeur entend déduire à titre de frais d'exploitation.

---

[3] cf. Kommentar AO/FGO Hübschmann/Hepp/Spitaler, commentaire du paragraphe 42 n° 88; Tipke/Lang, Steuerrecht, 18te Auflage, p. 157

Néanmoins, le tribunal constate encore que la partie étatique a soulevé un certain nombre de contestations par rapport à cette apparence qui ne sont pas dénuées de tout fondement.

En effet, la partie étatique conteste la réalité de l'opération de conseil en invoquant à ce titre des contestations à différents niveaux : de prime abord, elle relève qu'aucune preuve de paiement des factures litigieuses n'a été fournie ; deuxièmement, elle se réfère à la comptabilité de la société ... ; troisièmement, elle relève, en se référant à cet égard à des publications sur le site internet de la société ... et à des mentions figurant dans des documents officiels, non contestés à cet égard par le demandeur, qu'au sein de la société ..., formée de deux associés, à savoir le demandeur et Monsieur ..., c'est le demandeur lui-même qui affiche une expérience et une spécialisation précisément dans les domaines visés par les services faisant l'objet des factures litigieuses.

Il s'agit là d'indices suffisamment concrets pour ébranler l'apparence crée par les explications du demandeur, der sorte qu'il appartient à ce dernier de rencontrer ces contestations.

Force est de constater que face à ces contestations de la partie étatique, le demandeur est resté en défaut de fournir des éléments ou explications suffisants permettant de retenir que le recours au conseil de la société ..., premièrement, correspondait à une réalité économique et, deuxièmement, était motivé par des considérations économiques, à l'exclusion d'autres considérations.

En effet, malgré les contestations itératives de la partie étatique à cet égard, exprimées pour la première fois à travers la lettre du bureau d'imposition du 31 mai 2011, aucune preuve du paiement des factures litigieuses n'a été produite par le demandeur.

Pareillement, le demandeur est resté en défaut de donner des explications convaincantes en ce qui concerne la circonstance critiquée par la partie étatique que la société ... a déposé le 20 mai 2010, soit un an et demi après le dépôt des comptes initiaux, un bilan rectificatif pour l'année 2007 dont la différence correspond à la somme hors TVA des factures litigieuses, constat dont la partie étatique déduit que les factures auraient été émises uniquement *ex post* lorsque le demandeur s'est aperçu de la possibilité de réduire sa propre charge d'impôt et de transférer la charge fiscale dans la société ... dont il est associé et gérant.

Le demandeur est encore resté en défaut de donner des explications convaincantes pourquoi cette somme a été comptabilisée au sein de la société ... sous le poste « *créance* », laissant supposer que les factures n'ont pas encore été payées.

Le demandeur n'a pas non plus donné des explications convaincantes pour justifier pour quelle raison, par rapport aux affirmations de la partie étatique concernant sa propre expérience et spécialisation, non contestées par lui, il a pour son activité en nom propre dû avoir recours au conseil de la société .... S'il affirme qu'il aurait été conseillé par son co-associé, Monsieur ..., au regard des contestations de la partie étatique tant en ce qui concerne la réalité du recours aux conseils de Monsieur ..., que quant à l'existence d'une motivation économique à la base de ce recours vu les qualifications propres du demandeur, ce dernier n'a pas fourni des explications convaincantes de nature à renverser la conclusion qui s'impose au regard des contestations de la partie étatique, à savoir celle d'un défaut d'une motivation économique à la base du recours aux services de la société ..., recours dont la matérialité est de surcroît contestée par la partie étatique. En effet, la seule affirmation que Monsieur ...s est membre de la Chambre immobilière du Grand-Duché de Luxembourg, celle que lui-même est

actionnaire minoritaire et que lui-même n'aurait prétendument aucun pouvoir pour prendre une décision de conseil n'emporte pas la conviction du tribunal.

Le tribunal est dès lors amené à retenir qu'au regard des contestations de la partie étatique par rapport à la réalité de l'opération et par rapport aux motifs économiques invoqués par le demandeur, les seules affirmations non autrement étayées par le demandeur ne permettent pas de justifier économiquement l'opération litigieuse.

Force est partant de constater que le demandeur n'a pas soumis au tribunal suffisamment d'éléments susceptibles de renverser le constat de la partie étatique que le recours à un contrat d'entreprise et la tentative de mettre en compte les factures afférentes à titre de frais d'exploitation constituent un abus de droit se manifestant par une opération n'ayant qu'une apparence économique.

C'est dès lors à bon droit que le bureau d'imposition a refusé la prise en compte des frais litigieux à titre de dépenses d'exploitation.

Cette conclusion n'est pas énervée par l'affirmation du demandeur qu'en refusant la déductibilité des dépenses litigieuses à titre des dépenses d'exploitation, il y aurait double imposition puisque les factures litigieuses seraient imposées dans le chef de la société .... En effet, les conséquences d'une opération non justifiée pour un contribuable sur la situation fiscale d'un autre contribuable, qui au demeurant conformément aux explications fournies par la partie étatique est susceptible d'être rectifiée, n'est pas de nature à conférer une justification des dépenses que le demandeur entend faire valoir.

Enfin, la circonstance que l'administration fiscale a accepté deux des quatre postes figurant aux factures litigieuses ne permet pas, contrairement à ce qui est soutenu par le demandeur, de retenir que l'administration partagerait la véracité des factures, étant donné que l'admission d'une déductibilité de dépenses, le cas échéant à tort, ne confère aucun droit au contribuable. D'autre part, l'acceptation de certaines prestations n'implique pas forcément celle d'autres prestations figurant dans une même facture.

Enfin, en ce qui concerne l'argumentation du demandeur basée sur l'article 12 LIR, celle-ci n'est pas pertinente, vu la conclusion retenue ci-avant par le tribunal, la réalité des dépenses ainsi que la motivation économique à la base du recours à ces frais étant remise en cause.

Pareillement, les développements du demandeur quant à l'appréciation de l'opportunité des dépenses professionnelles sont à rejeter puisque les contestations étatiques relèvent de la réalité des dépenses et de leur motivation économique.

Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que c'est à juste titre que les dépenses litigieuses n'ont pas été admises à titre de dépenses d'exploitation, sans qu'il n'y ait lieu d'examiner plus en avant les contestations de la partie étatique fondées sur les articles 108 et 18, alinéa 3 LIR.

A titre subsidiaire, le demandeur demande au tribunal d'annuler les bulletins d'impôt pour violation de la loi et pour excès de pouvoir en invoquant l'article 205, paragraphe 3 AO, en citant une jurisprudence suivant laquelle le droit du contribuable d'être entendu viserait aussi bien les questions ayant trait à la matérialité des faits soumis à l'imposition, que les questions de droit tenant à l'interprétation ou à la qualification juridique des faits. Ainsi, la qualification de prestations de conseils comme dépenses d'ordre privé modifierait

considérablement la cote d'impôt, de sorte que l'administration aurait violé ses droits de la défense pour ne pas l'avoir entendu préalablement à l'émission du bulletin de l'impôt.

Le délégué du gouvernement soutient par rapport au moyen fondé sur le paragraphe 205 AO que tous les points litigieux auraient été communiqués au demandeur de manière explicite et préalablement à l'imposition définitive en date du 31 mai 2011.

Dans ce même ordre de subsidiarité, le demandeur invoque encore l'article 211, paragraphe 2 AO, en soutenant que l'indication de la qualification des frais litigieux comme dépenses privées serait insuffisante pour que le contribuable puisse déceler les motifs pour lesquels le bureau d'imposition entendait s'écarter de sa déclaration et en gardant le silence suite à sa réclamation, l'administration n'indiquerait pas la motivation et la base légale de sa décision.

L'article 205, paragraphe 3 AO dispose « *(1) Das Finanzamt hat die Steuererklärung (§ 166) zu prüfen. Soweit nötig, hat es tunlichst durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, dass Lücken ergänzt und Zweifel beseitigt werden.*

(2) Trägt das Finanzamt Bedenken gegen die Richtigkeit der Erklärung, so hat es, wenn nötig, Ermittlungen vorzunehmen. Es kann den Steuerpflichtigen, falls eine Aufforderung zu schriftlicher Erklärung nicht angezeigt ist oder keinen Erfolg hat, vorladen und ihn nach den §§ 170 ff. zu Auskunft und weiteren Nachweisungen anhalten.

(3) Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen. »

Ces dispositions mettent en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il décide de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

Le § 205 AO constitue une application du principe général du droit pour le contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition (« *Anspruch auf Gehör* »), tel qu'il résulte du paragraphe 204, alinéa 1er AO. L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale de celui-ci compte tenu de sa situation patrimoniale.

A cet effet, le contribuable est appelé d'abord à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt, ainsi que, par ailleurs, dans le cadre de son propre devoir de collaboration, tel que défini au paragraphe 171 AO, les informations lui réclamées le cas échéant en vue d'établir les bases d'imposition.

Cette obligation de collaboration du contribuable dans le cadre de l'établissement des bases d'imposition de son revenu a comme corollaire son droit d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, lorsque cette « *wesentliche Abweichung* » en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt ou encore dans le cadre de son devoir de collaboration, suite à une demande afférente du bureau d'imposition.

Force est cependant au tribunal de constater qu'en l'espèce, il se dégage des pièces à la disposition du tribunal que préalablement à l'établissement des bulletins litigieux, le bureau d'imposition s'est adressé par un courrier du 31 mai 2011 au demandeur en précisant les redressements qu'il entend effectuer notamment par rapport à la déclaration de l'impôt visant l'année 2007, et a plus particulièrement rendu le demandeur attentif au fait que la déductibilité des factures de la société ... ne serait pas admise à défaut de preuve de paiement, le bureau d'imposition soulevant ainsi des contestations sur la réalité des dépenses.

Le tribunal est amené à retenir que cette notification préalable et les informations y fournies sont, à défaut d'autres contestations du demandeur à cet égard, suffisantes pour répondre aux exigences posées par l'article 205, paragraphe 3 AO, de sorte que le moyen afférent est à rejeter comme étant non fondé.

Quant à l'article 211, paragraphe 2 AO, celui-ci dispose en sont point 4, qui est pertinent par rapport aux contestions du demandeur, que « *(1) Steuerbescheide, die nach den Steuergesetzen schriftlich zu erteilen sind, müssen die Höhe der Steuer enthalten.*
(2) Sie müssen ferner enthalten :
[…],
4. die Punkte, in denen von der Steuererklärung abgewichen worden ist […] ».

Il découle de cette disposition que le bulletin d'impôt doit notamment indiquer les points sur lesquels le bulletin diffère par rapport à la déclaration. Il convient de préciser que cette disposition requiert uniquement l'indication dans le bulletin des points sur lesquels l'imposition diffère de la déclaration, sans que cette disposition ne pose des exigences particulières en termes de précision des motifs ainsi à fournir. En l'occurrence, cette disposition ne requiert pas l'indication des dispositions légales ou règlementaires sur lesquelles le bureau d'imposition s'est fondé[4].

Le tribunal est amené à retenir qu'en l'espèce, tant le bulletin IR que le bulletin ICC, en ce qu'ils renvoient au courrier précité du 31 mai 2011 et en ce qu'ils comportent la motivation citée ci-avant *in extenso*, répondent aux prescriptions de l'article 211, paragraphe 2, point 4 AO précité, le bureau d'imposition ayant suffit à cette prescription en ayant précisé quels frais n'ont pas été admis comme frais déductibles et en ayant donné une explication à ce refus, à savoir la considération que ces frais ne concernent pas l'activité d'agent immobilier et sont considérés comme des frais privés, motivation qui est à considérer comme suffisamment claire pour être comprise par le demandeur. Quant à la circonstance que suite à l'introduction de la réclamation à travers le courrier précité du 31 mai 2012, le directeur n'a pas pris position, cette circonstance n'est pas de nature à vicier les bulletins litigieux au titre de l'article 211, paragraphe 2 AO, qui vise exclusivement la forme des bulletins d'imposition, mais qui est inapplicable à la procédure de réclamation.

Partant, le moyen d'annulation tiré d'une violation de l'article 211, paragraphe 2 AO, à défaut d'autres contestations, est à rejeter.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé.

---

[4] Cf. en ce sens Trib. adm. 22 juin 2006, n° 20090 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 549

Eu égard à l’issue du litige, la demande en paiement d’une indemnité de procédure de 2.500 € réclamée sur le fondement de l’article 33 de la loi du 21 juin 1999 est à rejeter comme étant non fondée.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l’égard de toutes les parties ;

se déclare compétent pour connaître du recours principal en réformation ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

rejette la demande en paiement d’une indemnité de procédure formulée par le demandeur ;

dit qu’il n’y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Annick Braun, premier juge,
Hélène Steichen, attaché de justice,
Daniel Weber, attaché de justice,

et lu à l’audience publique du 29 janvier 2014 par le premier juge, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri — s. Annick Braun

Reproduction certifiée conforme à l’original
Luxembourg, le 30.01.2014
Le Greffier du Tribunal administratif